

V?c C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

v.

Finanzamt Heilbronn

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Svoboda usazování – P?ímé dan? – Zohledn?ní ztrát stálé provozovny nacházející se ve
?lenském stát? a pat?ící obchodní spole?nosti se statutárním sídlem v jiném ?lenském stát? “

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Ustanovení Smlouvy –
Rozsah p?sobnosti*

(?lánky 43 ES a 56 ES)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – Rozsah p?sobnosti*

(?lánek 43 ES)

3. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?*

(?lánek 43 ES)

1. Na situaci, kdy fyzická ?i právnická osoba usazená v ?lenském stát? z?ídí a zcela vlastní stálou provozovnu bez samostatné právní subjektivity nacházející se v jiném ?lenském stát?, se *rationae materiae* vztahuje ?lánek 43 ES. Pokud by m?l da?ový režim vylučující možnost, aby obchodní spole?nost-rezident ode?etla od svého základu dan? ztráty stálé provozovny nacházející se v jiném ?lenském stát?, omezující ú?inky na volný pohyb kapitálu, byly by takovéto ú?inky nevyhnutelným d?sledkem p?ípadné p?ekážky svobody usazování a neod?vod?ovaly by, aby tento da?ový režim byl posuzován z pohledu ?látku 56 ES.

(viz body 15–16)

2. Ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování, která brání tomu, aby ?lenský stát p?vodu zt?žoval n?kterému ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právních p?edpis? usazení v jiném ?lenském stát?, se použijí i na p?ípady, kdy obchodní spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? vykonává ?innost v jiném ?lenském stát? prost?ednictvím stálé provozovny, jak ji definuje p?íslušná smlouva o zamezení dvojího zdan?ní a která je z pohledu smluvního da?ového práva samostatným subjektem.

Takovéto pojetí stálé provozovny jakožto nezávislého da?ového subjektu je v souladu s mezinárodn?právní praxí, která se odráží ve vzorové da?ové smlouv? vytvo?ené Organizací pro hospodá?skou spolupráci a rozvoj (OECD). P?itom pro ú?ely d?lby da?ové pravomoci není nep?im?né, aby se ?lenské státy inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými smlouvami vypracovanými OECD.

(viz body 19–22)

3. Článek 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odejít od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích zdaňovacích obdobích.

Takový daňový režim s sebou sice nese omezení svobody usazování, neboť daňová situace společnosti se sídlem v členském státě a stálou provozovnou v jiném členském státě je méně výhodná, než by byla její daňová situace v případě, že by její stálá provozovna byla zřízena v první uvedeném členském státě. Kvůli tomuto rozdílu v daňovém zacházení by obchodní společnost-rezident mohla být odrazena od vykonávání své činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě.

Nicméně takovýto daňový režim může být v zásadě ospravedlněn nezbytností ochrany důležitých zdaňovacích pravomocí mezi členské státy a nezbytností zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, které, pojmány jako celek, sledují legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, a představují tak naléhavé důvody obecného zájmu, pokud je tento režim primárně uvedeným cílem.

Pokud jde o nezbytnost ochrany důležitých zdaňovacích pravomocí mezi dotčené členské státy, členský stát, ve kterém se nachází sídlo společnosti, které patří stálá provozovna, by v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění měl pravomoc zdaňovat zisky dosažené touto entitou. Proto cíl spočívající v ochraně důležitých zdaňovacích pravomocí mezi oba dotčené členské státy, který se odráží v ustanoveních smlouvy, může odvodnit existenci daňového režimu, který je předmětem povodní věci, neboť tento režim zachovává symetrii mezi zdaňovacími pravomocí a možností odejít ztráty. Pokud tedy smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznala členskému státu, v němž se nachází stálá provozovna, pravomoc zdaňovat příjmy této stálé provozovny, byla by poskytnutím možnosti hlavní společnosti zvolit si, zda zohlední ztráty této stálé provozovny v členském státě, kde se nachází její sídlo, nebo v jiném členském státě, značně narušena vyvážená důležitá zdaňovací pravomocí mezi členské státy.

Co se týče nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, nelze vyloučit, že společnost uplatní ve členském státě, kde se nachází její sídlo, ztráty své stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě a že i přes toto započtení budou tytéž ztráty zohledněny později v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, když stálá provozovna vytvoří zisk, čímž bude členskému státu, ve kterém má hlavní společnost své sídlo, zabráněno ve zdanění tohoto zisku.

(viz body 25–26, 33, 36, 39, 42, 52–54 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

15. května 2008(*)

„Svoboda usazování – P?ímé dan? – Zohledn?ní ztrát stálé provozovny nacházející se ve
?lenském stát? a pat?ící obchodní spole?nosti se statutárním sídlem v jiném ?lenském stát?“

Ve v?ci C?414/06,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná
rozhodnutím Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 28. ?ervna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne
11. ?íjna 2006, v ?ízení

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Heilbronn,

SOUDNÍ DV?R (?tvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, p?edseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E.
Juhász a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: B. Fülöp, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 29. listopadu 2007,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Lidl Belgium GmbH & Co. KG W. Schönem a M. Schadenem, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt Heilbronn C.-F. Veesem, jako zmocn?ncem,
- za n?meckou vládu M. Lummou, C. Blaschkem a H. Kubem, jako zmocn?nci,
- za ?eckou vládu M. Papida a I. Pouli, jakož i K. Georgiadisem, jako zmocn?nci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocn?nci,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, jakož i P. van Ginnekenem a M. de Gravem, jako
zmocn?nci,
- za finskou vládu J. Heliskoskim a J. Himmanen, jako zmocn?nci,
- za švédskou vládu K. Wistrand a S. Johannesson, jako zmocn?nkyn?mi,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci se S.
Lee, barrister,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 14. února 2008,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 56 ES.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Lidl Belgium GmbH & Co. KG (dále jen „Lidl Belgium“) a Finanzamt Heilbronn (dále jen „Finanzamt“) ohledně toho, jak příslušné německé orgány daňové správy postupovaly ke ztrátám, které utrpěla stálá provozovna uvedené obchodní společnosti nacházející se v Lucembursku.

Právní rámec

- 3 Podle čl. 2 odst. 1 bodu 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmů a majetku a v oblasti místní obchodní daně a pozemkové daně, uzavřené dne 23. srpna 1958 mezi Lucemburským velkovévodstvím a Spolkovou republikou Německo (BgBl. II 1959, s. 270), ve znění dodatkového protokolu ze dne 15. června 1973 (dále jen „smlouva“), se výrazem „stálá provozovna“ rozumí „trvale umístěné zařízení určené k podnikání, ve kterém podnik vykonává veškerou svoji činnost nebo její část“.
- 4 Článek 2 odst. 1 bod 2 písm. a) smlouvy uvádí výčet zařízení, která jsou považována za stálou provozovnu ve smyslu smlouvy.
- 5 Článek 5 odst. 1 stanoví:

„1. Jestliže osoba s bydlištěm v jednom smluvním státě plynou jakožto podnikateli či spolupodnikateli příjmy z podnikatelské činnosti, která zasahuje na území druhého smluvního státu, je posledně uvedený stát příslušný k výběru daně z toho, že příjmy pouze v rozsahu, v němž plynou ze stálé provozovny nacházející se na jeho území.

2. Přitom stálé provozovny mohou být přičítány příjmy, kterých by dosáhla, kdyby se jakožto samostatný podnik zabývala stejnými nebo obdobnými obchody za stejných nebo obdobných podmínek a uskutečňovala by obchody jako nezávislý podnik.

[...]“

- 6 Článek 6 odst. 1 smlouvy zní:
- „Sjedná-li si podnik z jednoho smluvního státu díky své účasti na řízení nebo finanční struktuře podniku z jiného smluvního státu s tímto podnikem hospodářské nebo finanční podmínky, které jsou odlišné od podmínek, které by byly sjednány s nezávislým podnikem, nebo mu takovéto podmínky uloží, mohou být příjmy, kterých by jeden z podniků za obvyklých okolností dosáhl, kterých však v důsledku těchto podmínek dosáhnout nemohl, zahrnuty do příjmů tohoto podniku a být příslušným způsobem zdaněny.“
- 7 Článek 20 uvedené smlouvy zní:

„1. Je-li podle předchozích článků stát místa bydliště příslušný ke zdaňování příjmů nebo částí majetku, není druhý stát oprávněn tyto příjmy nebo části majetku zdanit [...]“

2. Z daňového základu ve státě místa bydliště jsou vyloučeny ty příjmy a části majetku, které je podle předchozích článků oprávněn zdaňovat druhý stát, ledaže se použije odstavec 3. Nicméně daň, kterou jsou zatíženy příjmy nebo části majetku, k jejichž zdanění je příslušný stát místa bydliště, bude vybrána podle sazby, která odpovídá celkovým příjmům nebo veškerému majetku osoby podléhající dani.

[...]"

Spor v povodním řízení a předběžná otázka

8 Lidl Belgium je součástí skupiny Lidl a Schwarz a vykonává svoji obchodní činnost v oblasti distribuce zboží. Poté, co Lidl Belgium rozvinula svoji činnost nejprve na belgickém trhu, dostala za úkol proniknout od roku 1999 i do Lucemburska. Za tímto účelem vytvořila Lidl Belgium v Lucembursku stálou provozovnu.

9 Lidl Belgium je komanditní společnost se sídlem v Německu, mezi jejíž společníky patří Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH jakožto komanditista a Lidl Stiftung & Co. KG jakožto komplementář.

10 Ve zdaňovacím období 1999, které je předmětem povodního řízení, hospodařila stálá provozovna Lidl Belgium nacházející se v Lucembursku se ztrátou.

11 Ve svém daňovém přiznání Lidl Belgium odečetla tuto ztrátu od svého základu daně. Finanzamt odpověď této ztráty neuznal zejména z důvodu osvobození příjmů této stálé provozovny na základě ustanovení smlouvy.

12 Finanzgericht Baden-Württemberg zamítl dne 30. června 2004 žalobu, kterou k němu podala Lidl Belgium a kterou uvedená napadla rozhodnutí Finanzamt.

13 Bundesfinanzhof, ke kterému Lidl Belgium podala opravný prostředek, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné s články 43 ES a 56 ES, pokud německý podnik s příjmy z podnikání není oprávněn při určení výsledku svého hospodaření odečíst ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě (v daném případě v Lucemburském velkovévodství) z důvodu, že podle [...] smlouvy [...] nepodléhají příjmy související s činností takovéto stálé provozovny německému zdanění?“

K předběžné otázce

14 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 56 ES brání vnitrostátnímu daňovému režimu, který vylučuje možnost obchodní společnosti, která je rezidentem, uplatnit při určení výsledku hospodaření a výše jejích zdanitelných příjmů ztráty, které utrpěla její stálá provozovna v jiném členském státě, aťkoli uvedený daňový režim připouští takovouto možnost v případě ztrát stálé provozovny-rezidenta.

K rozsahu působnosti článků 43 ES a 56 ES

15 Vzhledem k tomu, že předkládající soud uvedl v položené otázce dvě výše uvedená ustanovení, je třeba připomenout, že na situaci, kdy fyzická či právnická osoba usazená v členském státě zřídí a zcela vlastní stálou provozovnu bez samostatné právní subjektivity nacházející se v jiném členském státě, se *rationae materiae* vztahuje článek 43 ES.

16 Kdyby měl daňový režim, který je předmětem povodního řízení, omezující účinky na volný

pohyb kapitálu, byly by takovéto úinky nevyhnutelným dsledkem pípádne pékážky svobody usazování a neodvodovaly by, aby tento daový režim byl posuzován z pohledu lánku 56 ES (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C196/04, Sb. rozh. s. I7995, bod 33; ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C452/04, Sb. rozh. s. I79521, body 48 a 49, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C524/04, Sb. rozh. s. I2107, bod 34).

17 Proto daový režim, který je pedmtem pvodního řízení, musí být posuzován z pohledu lánku 43 ES.

K existenci omezení svobody usazování

18 Na úvod je třeba poznamenat, že svoboda usazování zahrnuje v pípádě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropském společenství, právo vykonávat své innosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C307/97, Recueil, s. I6161, bod 35; ze dne 14. září 2000, AMID, C141/99, Recueil, s. I11619, bod 20, a ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C471/04, Sb. rozh. s. I2107, bod 29).

19 I když ze znění ustanovení Smlouvy o ES týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát pvodu bránil němu ze svých státních příslušníků nebo společností založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C264/96, Recueil, s. I4695, bod 21, jakož i ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C298/05, Sb. rozh. s. I10451, bod 33).

20 Totéž platí i v pípadech, kdy obchodní společnost usazená v jednom členském státě vykonává innost v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny.

21 Stálá provozovna je totiž, jak dokazují i ustanovení smlouvy, z pohledu smluvního daového práva samostatným subjektem. Subjekty, na které se smlouva vztahuje, jsou podle jejího lánku 2 kromě fyzických a právnických osob i všechny typy stálých provozoven, které jsou uvedeny v odstavci 1 bod 2 písm. a) tohoto lánku, na rozdíl od jiných subjektů vyjmenovaných v odstavci 1 bod 2 písm. b) téhož lánku, které jsou z této smluvní definice stálé provozovny vyloučeny.

22 Toto pojetí stálé provozovny jakožto nezávislého daového subjektu je v souladu s mezinárodní právní praxí, která se odráží ve vzorové daové smlouvě vytvořené Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), zejména v jejích lánkách 5 a 7. Soudní dvůr přitom již měl příležitost vyslovit se v tom smyslu, že není nepřiměřené, aby se členské státy pro účely dlbý daové pravomoci inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými smlouvami vypracovanými OECD (viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C336/96, Recueil, s. I2793, bod 31, a ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C513/03, Sb. rozh. s. I1957, bod 48).

23 Pokud jde o daový režim, který je pedmtem pvodního řízení, je třeba poukázat na to, že ustanovení, které umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny při určování výsledku hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu hlavní společnosti, zakládá daové zvýhodnění.

24 Takovéto daové zvýhodnění však podle ustanovení, jimiž se řídí uvedený daový režim, není přiznáno v pípádě, že ztráty pocházejí ze stálé provozovny, která se nachází v jiném členském státě, než je stát, ve kterém je usazena hlavní společnost.

25 Za těchto podmínek, je daňová situace společnosti se sídlem v Nemecku a stálou provozovnou v jiném členském státě méně výhodná, než by byla její daňová situace v případě, že by její stálá provozovna byla zřízena v Nemecku. Kvůli tomuto rozdílu v daňovém zacházení by německá obchodní společnost mohla být odražena od vykonávání své činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě.

26 Nelze než dospět k závěru, že daňový režim, který je předmětem povodního řízení, s sebou nese omezení svobody usazování.

K přípustnosti omezení

27 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 64).

28 Předkládající soud v tomto ohledu zejména zdrazňuje skutečnost, že příjmy dosažené stálou provozovnou nacházející se v Lucembursku nejsou podle ustanovení smlouvy daňovány v členském státě, kde je společnost, které stálá provozovna patří, rezidentem.

29 Německá, řecká, francouzská, nizozemská, finská a švédská vláda a vláda Spojeného království ve svých vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru v podstatě tvrdí, že daňová právní úprava, která omezuje možnost obchodní společnosti-rezidenta uplatnit při určování jejího výsledku hospodaření a výše zdanitelných příjmů ztráty, které utrpěla její stálá provozovna nacházející se v jiném členském státě, může být v zásadě odvodněná.

30 Uvedené vlády mají za to, že přípustnost takovéto právní úpravy z pohledu práva Společenství může být odvodněna zaprvé nezbytností ochrany důlby daňovací pravomoci mezi dotčené členské státy a zadruhé nezbytností předejít nebezpečí dvojího zohlednění ztrát.

31 Pokud jde o první uvedený důvod přípustnosti, je třeba připomenout, že ochrana důlby daňovací pravomoci mezi členské státy může zpusobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45, jakož i rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54).

32 Kdyby totiž společností byla poskytnuta možnost volby ohledně zohlednění jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušila by se tím ve značné míře vyvážená důlba daňovací pravomoci mezi členské státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převezených ztrát (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46, a rozsudek Oy AA, bod 55).

33 Pokud jde o pádnost prvního důvodu přípustnosti s ohledem na skutkové okolnosti věci v původním řízení, je třeba poukázat na to, že řecký stát, ve kterém se nachází sídlo společnosti, které patří stálá provozovna, by v případě neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění měl pravomoc zdaňovat zisky dosažené touto entitou. Proto cíl spočívající v ochraně důlby zdaňovací pravomoci mezi oba dotčené řecké státy, který se odráží v ustanoveních smlouvy, může odvodnit existenci daňového režimu, který je předmětem původní věci, nebo tento režim zachovává symetrii mezi zdaňovací pravomocí a možností odečítat ztráty.

34 Kdyby za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, bylo připuštěno, že ztráty stálé provozovny-nerezidenta mohou být odečteny od příjmů hlavní společnosti, znamenalo by to, že by uvedené společnosti bylo umožněno si bez omezení zvolit řecký stát, ve kterém tyto ztráty uplatní (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 56).

35 Pokud jde o druhý důvod přípustnosti uvedený ve vyjádřeních před Soudním dvorem, který vychází z nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, Soudní dvůr uznal, že řecké státy musí mít možnost tomuto nebezpečí zabránit (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 47, jakož i rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 47).

36 K tomu je třeba uvést, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, které daly vzniknout sporu v původním řízení, zjevně existuje nebezpečí, že tatáž ztráta bude uplatněna dvakrát (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 48). Nelze totiž vyloučit, že společnost uplatní ve řeckém státě, kde se nachází její sídlo, ztráty své stálé provozovny nacházející se v jiném řeckém státě a že i přes toto započtení budou tytéž ztráty zohledněny později v řeckém státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, když stálá provozovna vytvoří zisk, čímž bude řeckému státu, ve kterém má hlavní společnost své sídlo, zabráněno ve zdanění tohoto zisku.

37 Proto oba uvedené důvody musí být považovány za důvody, kterými lze ospravedlnit omezení svobody usazování, které je výsledkem toho, jak řecký stát, ve kterém se nachází sídlo obchodní společnosti, z daňového hlediska zachází se zápornými výsledky hospodaření stálé provozovny, která patří uvedené obchodní společnosti a nachází se v jiném řeckém státě.

38 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda důvody uvedené v bodech 44 až 50 citovaného rozsudku Marks & Spencer, mezi něž patří i nutnost předcházet nebezpečí daňových úniků, musí být chápány tak, že jsou kumulativní povahy, nebo zda postačuje existence jednoho z nich k tomu, aby daňový režim, který je předmětem původního řízení, mohl být v zásadě považován za odvodný.

39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že soudní dvůr judikoval v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer, že všechny tři důvody dohromady, které stojí v pozadí právní úpravy, jež je předmětem původního řízení, sledují legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, a představují tak naléhavé důvody obecného zájmu.

40 Avšak k tomu, aby určitá vnitrostátní daňová právní úprava omezující svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES mohla být v zásadě odvodněná, nelze vzhledem k rozmanitosti situací, v nichž se řecký stát může dovolávat takovýchto důvodů, vyžadovat, aby byly naplněny veškeré důvody uvedené v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer.

41 Ve věci, v níž byl vydán rozsudek Oy AA, tak Soudní dvůr zejména uznal, že dotčená vnitrostátní právní úprava může být v zásadě přípustná na základě dvou ze tří důvodů uvedených v bodě 51 citovaného rozsudku Marks & Spencer, a sice z důvodů nezbytnosti ochrany důlby zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům chápaných jako celek (viz výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 60).

42 Stejně tak daňový režim, který je předmětem přvodní věci, může být v zásadě ospravedlněn dvěma důvody připuštěnými ve zmíněném bodě výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, a sice nezbytností ochrany důlby zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytností zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát.

43 Je rovněž nesporné, že uvedený režim je způsobilý zaručit dosažení těchto sledovaných cílů.

44 Za těchto podmínek zbývá ověřit, zda daňový režim, který je předmětem přvodního řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení sledovaných cílů nezbytné (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 53, a Oy AA, bod 61).

45 Lidl Belgium a Komise Evropských společenství zejména poukázaly na možnost hlavní společnosti odečíst ztráty stálé provozovny pod podmínkou, že zahrne do svých budoucích hospodářských výsledků pozdější zisky této stálé provozovny ve výši odpovídající dříve zaplaceným ztrátám. Odkazují v tomto kontextu na systém, podle kterého Spolková republika Německo postupovala před rokem 1999.

46 Je třeba uvést, že v bodě 54 citovaného rozsudku Marks & Spencer byla možnost podílet předmětné daňové zvýhodnění takovéto podmínce zmíněna, spolu s možností podmínit toto daňové zvýhodnění tím, že dceřiná společnost usazená v jiném členském státě, než je členský stát, v němž se nachází hlavní společnost, plně využila možností zohlednit ztráty přiznaných v členském státě, kde je rezidentem.

47 K tomuto Soudní dvůr v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer uvedl, že opatření, které omezuje svobodu usazování, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů, v situaci, kdy dceřiná společnost-nerezident vyvěrpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejících zdaňovacích období, možnosti zohlednit ztráty, které existují v členském státě, kde se nachází, a kdy v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období.

48 Soudní dvůr v bodě 56 uvedeného rozsudku dále upřesnil, že prokáže-li v členském státě mateřská společnost-rezident vnitrostátním daňovým orgánem, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském státě.

49 Pokud jde o věc v přvodním řízení, je třeba uvést, že lucemburská daňová právní úprava dává poplatníkovi možnost, aby v budoucích zdaňovacích obdobích uplatnil při výpočtu základu daně své ztráty.

50 Jak bylo potvrzeno na jednání před Soudním dvorem, Lidl Belgium skutečně zaplatila ztráty, které utrpěla v roce 1999 její stálá provozovna, v pozdějším zdaňovacím období, a sice v roce 2003, v němž tato entita vytvořila zisk.

51 Lidl Belgium proto neprokázala, že byly splněny podmínky stanovené v bodě 55 citovaného rozsudku Marks & Spencer, jejichž smyslem je vymezit, v jaké situaci překračuje opatření, které

omezuje svobodu usazování ve smyslu čl. 43 ES, meze toho, co je nezbytné k dosažení legitimních cílů uznaných právem Společenství.

52 Je třeba dodat, že Soudní dvůr uznal legitimní zájem členských států na předcházení jednáním, která by mohla ohrozit právo vykonávat jejich daňové pravomoci. Pokud tedy smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznala členskému státu, v němž se nachází stálá provozovna, pravomoc zdaňovat příjmy této stálé provozovny, byla by poskytnutím možnosti hlavní společnosti zvolit si, zda zohlední ztráty této stálé provozovny v členském státě, kde se nachází její sídlo, nebo v jiném členském státě, značně narušena vyvážená dělba daňovací pravomoci mezi členské státy (viz v tomto výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 55).

53 S ohledem na výše uvedené musí být daňový režim, který je předmětem převodního řízení, považován za přiměřený cíl, které sleduje.

54 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odejít od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích daňovacích obdobích.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odejít od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích daňovacích obdobích.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.